BAB 2

KAJIAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori *Signalling* dalam Pemerintahan

Teori *Signalling* merupakan salah satu teori yang melatarbelakangi adanya asimetri informasi. Evans III dan Patton (1987) menjelaskan bahwa rakyat telah memberikan amanah kepada pemerintah yang berkeinginan untuk menunjukkan signal kepada masyarakat dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas, peningkatan sistem internal kontrol, pengungkapan yang lengkap, serta penjelasan lebih detail dalam pengungkapan. Pemerintah menunjukkan bahwa telah menjalankan amanat yang diberikan oleh rakyat dengan mengemas informasi prestasi dan kinerja keuangan dengan lebih lengkap. Tujuannya agar rakyat dapat terus mendukung pemerintah yang saat ini berjalan sehingga dapat berjalan dengan baik. Kinerja pemerintahan yang baik perlu diinformasikan kepada rakyat, baik sebagai pertanggungjawban maupun sebagai promosi tujuan politik.

2. Teori *Stewardship*

Salah satu upaya dalam melaksanakan pertanggungjawaban sebagai wujud pelaksanakan *good governance* adalah dengan membuat laporan keuangan. Agar hal tersebut dapat terwujud maka diperlukan pengungkapan mengenai laporan keuangan dan informasi lainnya yang relevan. Teori

Stewardship dapat digunakan pada penelitian akuntansi sektor publik seperti organisasi pemerintahan (Morgan, 1996; David, 2006 dan Thorton, 2009) dan organsisasi non profit lainnya (Vargas, 2004; Caers Ralf, 2006 dan Wilson 2010). Sejak awal perkembangannya, akuntansi sektor publik ditujukan untuk memberikan informasi kepada hubungan antara *stewards* dengan *principals.*

Teori ini menggambarkan mengenai situasi dimana para manajer lebih termotivasi pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan suatu organisasi dari pada tujuan individu. Teori *Stewardship* memiliki dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana *steward* (penerima amanah) termotivasi untuk bertindak mengikuti keinginan dari *principal* (pemberi amanah), selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasi yang telah dijalankan karena *steward* berusaha agar mencapai sasaran dari organisasinya. Dalam konteks pemerintahan, hubungan antara *steward* dengan *principal* adalah *steward* sebagai pemerintah dan *principal* sebagai rakyat.

3. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Dalam Pasal 32 UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menjelaskan bahwa bentuk dan isi laporan keuangan disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar akuntansi pemerintahan merupakan pedoman untuk melaksanakan penyusunan laporan keuangan dalam pemerintahan. Hal tersebut ditujukan kepada pengguna laporan keuangan seperti masyarakat, pihak pemberi donasi dan

investasi, lembaga pengawas, lembaga pemeriksa dan pengguna lain yang berkepentingan. Pemakai laporan keuangan cukup beragam karena laporan keuangan pemerintahan dirancang untuk memenuhi kebutuhan semua pengguna, maka dari itu laporan keuangan yang disajikan memiliki tujuan umum yang diharapkan mampu memenuhi kebutuhan informasi semua kelompok pemakai laporan keuangan.

Peraturan mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan telah ditetapkan pada Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 yang berbasis kas menuju akrual. Berbasis kas menuju akrual maksudnya yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan adanya pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, selain itu juga mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual. Komponen utama dalam laporan keuangan pemerintah daerah berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 adalah Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Namun pada tahun 2010 pemerintah kembali mengeluarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 berbasis akrual yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengakui adanya pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas berdasarkan basis yang diterapkan APBN atau APBD dalam pelaporan pelaksanaan anggaran. Pada saat PP No. 71 Tahun 2010 dikeluarkan dan diberlakukan ternyata pemerintah daerah masih banyak yang belum menyajikan laporan keuangan sesuai dengan SAP basis akrual sehingga pemerintah mengeluarkan lampiran II yang sebelumnya telah terdapat lampiran I

tentang penerapan SAP berbasis akrual. Lampiran II berisi SAP basis kas menuju akrual yang hanya berlaku selama 4 tahun setelah peraturan ini dikeluarkan, selanjutnya pemerintah daerah harus mematuhi SAP pada lampiran I yaitu berbasis akrual. Selain itu, komponen utama laporan keuangan pemerintah daerah yang awalnya hanya ada empat komponen, kini menjadi tujuh dengan tambahan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSA), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Laporan Opersional (LO).

4. Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah

Laporan keuangan merupakan salah satu alat penyedia informasi yang disusun guna untuk mengetahui posisi keuangan dan seluruh transaksi selama satu periode pelaporan serta laporan keuangan dapat digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan pemerintah dalam melaksanakan kegiatan operasionalnya. Selain itu sebagai alat untuk menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi entitas pelaporan, serta dapat membantu menentukan ketaatannya terhadap undang-undang. Pelaporan keuangan suatu entitas adalah wajib untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antargenerasi, dan evaluasi kinerja.

Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, atau politik. Agar dapat memenuhi tujuan

tersebut, pemerintah daerah (pemerintah kabupaten/kota dan pemerintah provinsi) harus menyajikan komponen pokok pada laporan keuangan yang dibuat, yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggran Lebih (LPSAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Tetapi juga diwajibkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan untuk menyajikan laporan lain atau elemen informasi akuntansi (*statutory reports*).

5. Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik pemerintah daerah dapat diartikan sebagai ciri khusus atau sifat khas yang dimiliki oleh pemerintah daerah itu sendiri dan dapat membedakan antara satu dengan yang lain. Karakteristik pemerintah daerah ini sering digunakan dalam penelitian yang dilakukan pada sektor publik sebagai proksi dalam item atau perbandingan antar item (rasio) pada laporan keuangan pemerintah daerah yang bersangkutan. Lesmana (2010) menjelaskan bahwa laporan keuangan sebagai bentuk akuntabilitas publik yang menggambarkan kondisi komperhensif mengenai kegiatan operasional, posisi keuangan, arus kas, dan pengungkapan atau item di dalam laporan keuangan. Penelitian ini akan menggunakan karakteristik pemerintah daerah yang diproksikan dengan item-item seperti umur pemerintah daerah, kekayaan daerah, *intergovernmental revenue*, dan *leverage*.

6. Umur Pemerintah Daerah

Umur pemerintah daerah dapat dihitung dengan melihat seberapa lama pemerintah daerah tersebut didirikan sesuai dengan undang-undang pembentukan daerah masing-masing. Naopal dkk (2017) menjelaskan bahwa umur pemerintah akan dinyatakan dalam satuan tahun pada penerbitan undang-undang pembentukan pemerintah daerah. Hubungan antara umur pemerintah dengan penyajian laporan keuangan memiliki perbandingan yang lurus karena semakin lama pemerintah tersebut berdiri maka penyajian laporan keuangan akan jauh lebih baik dengan pengalaman yang dimiliki dalam pembuatan laporan keuangan. Menurut Lesmana (2010) semakin lama keberadaan suatu pemerintah maka pengalaman yang dimiliki lebih unggul dari pada pemerintah daerah yang baru. Selain itu berkaitan dengan sistem administrasi, pemerintah daerah yang telah berumur lebih tua dengan berbagai pengalamannya akan mempunyai proses administrasi dan pencatatan yang lebih baik pula.

7. Kekayaan Daerah

Kekayaan daerah adalah penggambaran suatu kinerja dalam pemerintahan yang ditunjukkan dengan kemakmuran daerah tersebut atau dapat dilihat dari jumlah Pendapatan Asli Daerah. Menurut (Pratolo & Jatmiko, 2017) Pendapatan Asli Daerah atau yang disingkat menjadi PAD yaitu suatu penerimaan dalam bentuk satuan moneter yang diterima oleh pemerintah daerah dari berbagai sumber yang diusahakan oleh pemerintah daerah itu sendiri. PAD meliputi:

a. Pajak daerah

Penerimaan yang diberikan oleh pemerintah daerah dari iuran wajib masyarakat yang dipisahkan sesuai peraturan undang-undang yang berlaku tanpa adanya imbalan secara langsung serta digunakan sebagai pembiayaan pengeluran umum dalam rangka tugas pemerintah daerah untuk melaksanakan fungsi pemerintahan.

b. Retribusi daerah

Pungutan daerah yang digunakan sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan diberikan oleh pemerintah daerah untuk kepentingan badan maupun orang pribadi.

c. Bagian laba pengelolaan aset daerah yang dipisahkan

Penerimaan yang diberikan oleh pemerintah daerah dari hasil pengelolaan aset daerah yang mana akan dipisahkan seperti bagian laba dari BUMD.

d. PAD lain-lain yang sah

Penerimaan asli daerah yang bersumber selain dari pajak daerah, retribusi daerah, bagian laba pengelolaan aset daerah yang dipisahkan seperti contohnya jasa giro, pendapatan bunga, dan yang lain-lain.

2. *Intergovernmental Revenue*

Menurut Patrick (2007) pendapatan antarpemerintah adalah sumber pendapatan antar organisasi yang saling ketergantungan. Pemerintah daerah menerima pendapatan atau dana dari pemerintah pusat. Sebagai imbalannya, mereka membelanjakan pendapatan seusai dengan anggaran

yang telah direncanakan. Penyedia pendapatan tersebut tidak selalu mengamanatkan praktik pelaporan keuangan namun mereka memerlukan bentuk pertanggungjawaban dari pemerintah daerah yang mendapatan dana transfer tersebut. Pemerintah pusat akan meminta bentuk akuntabilitas kepada pemerintah daerah dengan mematuhi peraturan yang sedang berlaku.

Menurut Peraturan Pemerintah No. 104 Tahun 2000, dana perimbangan terdiri dari:

a. Bagian daerah dari penerimaan pajak bumi dan bangunan.
b. Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.
c. Penerimaan dari sumber daya alam, Dana Alokasi Umum, dan Dana Alokasi Khusus.

3. *Leverage*

Leverage atau dapat dikatakan sebagai rasio pembiayaan utang adalah total utang yang digunakan untuk kegiatan operasional yang sumber pendanaannya berasal dari pihak lain. Jika dilihat dari sisi pemerintah menurut Hudoyo dan Mahmud (2014) *leverage* merupakan tambahan dana baru dari luar sehingga dapat digunakan untuk membantu perkembangan suatu daerah dan dapat mewujudkan sesuatu yang diginginkan oleh masyarakat. Sedangkan menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah No. 9, kewajiban atau utang merupakan transaksi yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.

4. Kompleksitas

Kompleksitas di pemerintahan diartikan sebagai kondisi yang mana terdapat berbagai faktor dengan karakteristik berbeda yang akan mempengaruhi suatu pemerintahan secara langsung maupun tidak langsung. Kompleksitas ini dapat dilihat dari beberapa aspek, salah satu contohnya adalah jumlah SKPD. Semakin kompleks suatu pemerintahan maka semakin banyak jumlah SKPDnya.

5. Diferensiasi Fungsional

Diferensiasi fungsional dapat dihitung dengan menggunakan jumlah Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD). SKPD atau yang kini berganti nama menjadi OPD (Organisasi Perangkat Daerah) merupakan perangkat daerah pada pemerintah kabupaten/kota ataupun pemerintah provinsi di Indonesia yang melaksanakan fungsi eksekutif agar penyelenggaraan dalam pemerintah berjalan dengan lancar. Jumlah urusan yang diprioritaskan pemerintah dalam membangun daerah yaitu digambarkan dengan jumlah SKPD tersebut.

6. Temuan Audit

Undang-Undang No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan, dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa pemeriksaan merupakan proses mengidentifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan professional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kreadibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung

jawab keuangan negara. Pemeriksaan biasanya dilakukan oleh BPK dengan disertai rekomendasi atas temuan yang diperoleh. Temuan tersebut berupa ketidaksesuaian antara laporan keuangan dengan apa yang telah direalisasasikan.

ISO 9000 menyebutkan bahwa temuan audit merupakan hasil evaluasi dari bukti audit yang telah dikumpulkan terhadap kriteria audit. Menurut Zulfikar (2013) temuan audit dapat mengindikasikan kesesuaian atau ketidaksesuaian dengan kriteria audit. Ketidaksesuaian tersebut adalah penyimpangan dengan bukti objektif atas kriteria audit yang diterapkan. Auditor harus menginvestigasi dengan tepat untuk dapat menentukan kriteria audit yang dilanggar serta memberikan rekomendasi tindakan perbaikan.

7. Opini Audit

Opini audit merupkan suatu laporan yang diberikan oleh auditor mengenai pernyataan bahwa sudah melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan aturan serta mencantumkan pendapat mengenai laporan keuangan yang telah diperiksa. Proses audit ini hanya dilakukan oleh ahli auditor yang telah diakui independensinya sesuai dengan standar auditing. Menurut Standar Profesional Akuntan (PSA 29) opini audit terdiri dari:

a. Wajar Tanpa Pengecualian

   Pada pendapat ini laporan keuangan yang diperiksa oleh auditor tidak terdapat kesalahan material secara keseluruhan atau tidak terdapat penyimpangan dari SAK.

b. Wajar Tanpa Pengecualian dengan Penjelasan

Pendapat yang diberikan oleh auditor setelah memeriksa laporan keuangan pada suatu keadaan tertentu yang tidak berpengaruh langsung terhadap pendapat wajar.

c. Wajar dengan Pengecualian

Pendapat yang diberikan oleh audior pada saat laporan keuangan dinyatakan wajar namun terdapat sesuatu penyimpangan dipos tertentu sehingga harus dikecualikan.

d. Tidak Wajar

Pendapat dari auditor apabila harus memberi tambahan paragraf untuk menjelaskan ketidakwajaran atas laporan keuangan yang diperiksanya. Selain itu disertai dengan dampak ketidakwajaran pada laporan audit tersebut.

e. Tidak Memberikan Pendapat

Pendapat yang diberikan ketika ruang lingkup pemeriksaan dibatasi sehingga auditor tidak dapat melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan standar auditing yang ditetapkan oleh IAI.

B. Penurunan Hipotesis

1. Pengaruh Umur Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Setyaningrum dan Syafitri (2012) menjelaskan bahwa umur dari suatu organisasi dapat diartikan seberapa lama organisasi tersebut telah

didirikan. Umur Pemerintah Daerah dapat diketahui dengan melihat tahun dibentuknya suatu Pemerintahan Daerah berdasarkan Undang-Undang pembentukan daerah tersebut. Pemerintahan yang memiliki umur lebih lama maka pengalaman dan kemampuan yang dimiliki lebih baik dari pada pemerintahan daerah yang umurnya belum lama. Pengalaman dan kemampuan yang lebih baik tersebut dilihat dalam menyajikan laporan keuangannya sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Khasanah dan Rahardjo (2014) juga menyatakan bahwa semakin tua umur suatu pemerintah daerah maka dorongan untuk mengungkapkan semakin tinggi karena memiliki informasi yang lebih banyak dan harus diungkapkan daripada pemerintahan yang baru.

Penelitian Naopal dkk (2017), Wulandari (2016), Setyaningrum dan Syafitri (2012), dan Waliyyani dan Mahmud (2015) menyatakan bahwa hasil penelitiannya menunjukkan umur pemerintah daerah memiliki pengaruh positif signifikan terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. Namun berbeda dengan penelitian Nurtari dkk (2016) yang mendapati hasil tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Pengaruh positif signifikan ini dapat dikatakan karena pemerintah daerah yang memiliki umur lebih tua maka pengalaman dan kemampuan yang dimiliki lebih baik dalam pengungkapan laporan keuangan sesuai dengan SAP dan semakin banyak pula informasi yang dimiliki untuk diungkapkan dari pada pemerintah daerah yang

berumur muda. Dari uraian yang telah dijelaskan diatas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H_1 : Umur Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi.

2. Pengaruh Kekayaan Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Kekayaan daerah merupakan penggambaran suatu kinerja dalam pemerintahan yang ditunjukkan dengan kemakmuran daerah tersebut atau dapat dilihat dari jumlah Pendapatan Asli Daerah (PAD). Menurut Pratolo dan Jatmiko (2017) Pendapatan Asli Daerah merupakan suatu penerimaan dalam bentuk satuan moneter yang diterima oleh pemerintah daerah dari berbagai sumber yang diusahakan oleh pemerintah daerah itu sendiri. PAD terdiri dari pajak daerah, retribusi daerah, bagian laba pengelolaan aset daerah yang dipisahkan, dan PAD lainnya yang sah. Berdasarkan teori *signalling*, pemerintah daerah yang kekayaannya terbilang tinggi maka akan memberikan sinyal kepada masyarakat atas kinerjanya yang baik sehingga akan mengungkapan laporan keuangan sebagai bentuk sinyal dari pemerintah.

Penelitian Susbiyani dkk (2014), Hilmi dan Martani (2012), Rahmayanti (2018), Setyaningrum dan Syafitri (2012), dan Nurtari dkk (2016) menguji kekayaan pemerintah daerah terhadap pengungkapan laporan keuangan dan hasil dari penelitian mereka sejalan dengan teori yang telah dijelaskan di atas yaitu berpengaruh positif signifikan. Semakin tinggi

kekayaan daerah maka semakin tinggi pula tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah. Hal ini dikarenakan dorongan untuk melakukan pengungkapan, dimana salah satu sumber kekayaan daerah itu sendiri berasal dari kontribusi masyarakat dalam membayar pajak maupun retribusi. Dari uraian diatas, maka penurunan hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_2 : Kekaayaan Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

3. Pengaruh *Intergovernmental Revenue* terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Setyaningrum dan Syafitri (2012) menjelaskan bahwa *intergovernmental revenue* merupakan dana perimbangan atau dana yang bersumber dari APBN yang kemudian dialokasikan kepada daerah-daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Menurut Waliyyani dan Mahmud (2015) pemerintah daerah harus membelanjakan dana perimbangan tersebut sesuai dengan peraturan yang berlaku. Pemerintah pusat meminta kepada pemerintah daerah bentuk akuntabilitasnya dengan melakukan pengungkapan dan pelaporan keuangan yang lengkap. Dalam hal ini sesuai dengan teori *Stewardship* dimana *steward* harus mengikuti prinsipal maka dari itu dilakukan pembuatan laporan keuangan yang akuntabel.

Penelitian ini sejalan dengan Suhardjanto dkk (2014) yaitu *intergovernmental revenue* memiliki pengaruh positif terhadap pengungkapan laporan keuangan. Semakin besar transfer dana perimbangan

dari pusat ke daerah maka akan semakin tinggi pula laporan keuangan yang diungkapkan karena sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas pengelolaan keuangannya dalam membelanjakan dana perimbangan tersebut. Namun berbeda dengan Girsang dan Yuyetta (2015) dan Waliyyani dan Mahmud (2015) yang menyatakan bahwa tidak adanya pengaruh terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. Dari penjelasan diatas, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_3 : *Intergovernmental Revenue* berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemrintah Daerah.

4. Pengaruh *Leverage* terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Leverage atau pinjaman yang berasal dari pihak eksternal jika dilihat dari sisi pemerintah merupakan suatu tambahan dana baru yang dapat membantu perkembangan suatu daerah. Untuk mewujudkan *Good Government Governance*, pemerintah dituntut agar lebih terbuka dalam mengungkapkan laporan keuangannya. Organisasi dengan pembiayaan utang yang tinggi akan diminta untuk menerbitkan pengungkapan dan pelaporan keuangan yang sesuai dengan standar yang berlaku. Dalam sektor swasta, menurut Setyaningrum dan Syafitri (2012), laporan keuangan digunakan oleh kreditor sebagai alat untuk menilai kemampuan organisasi dalam membayar kewajiban ditempo yang telah ditentukan. Oleh karena itu, kreditor seringkali menghendaki pengungkapan yang lengkap pada laporan keuangan. Begitu pula sektor pemerintahan, pihak kreditur menghendaki

laporan keuangan dengan pengungkapan yang lengkap untuk menghilangkan keraguan terhadap pemenuhan haknya, seperti halnya dalam Teori *Signalling*.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian Lesmana (2010), Wulandari (2016), dan Hudoyo dan Mahmud (2014) yang penelitiannya menghasilkan tidak adanya pengaruh *leverage* terhadap tingkat pengungkapan, namun sejalan dengan Patrick (2007) dan Perez *et al* (2014) yang menemukan bahwa adanya pengaruh dari *leverage* atau pembiayaan utang. Maka dari itu, semakin tinggi proporsi asset yang didanai dengan utang, maka semakin tinggi rasio *leverage* sehingga pengungkapan aktivitas pendanaan semakin tinggi Waliyyani dan Mahmud (2015). Dari uraian diatas, penurunan hipotesisnya yaitu:

H_4 : *Leverage* berpengaruh positif terhadap Tingkat Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi.

5. Pengaruh Diferensiasi Fungsional terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) menyatakan bahwa diferensiasi fungsional di Indonesia direpresentasikan dengan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). SKPD atau sekarang yang disebut dengan OPD merupakan perangkat pemerintah daerah yang terdapat pada provinsi atau kabupaten/kota yang melaksanakan fungsi eksekutif agar dalam penyelenggaran pemerintahan dapat berjalan dengan baik. SKPD ini terdiri dari dinas, badan, biro atau bagian. Jumlah SKPD pada suatu pemerintahan

menggambarkan seberapa banyak urusan yang diprioritaskan pemerintah daerah dalam pembangunan daerah. Patrick (2007) menyatakan bahwa dalam penelitiannya di Pennsylvania tingkat diferensiasi fungsional yang tinggi maka pengadopsian *Governmental Standar Boards* (GASP) 34 akan lebih tinggi dari pada tingkat diferensiasi fungsional yang rendah.

Penelitian yang dilakukan oleh Suparno dan Nanda (2016) serta Nurtari dkk dan (2016) sejalan dengan Patrick (2007) yaitu diferensiasi fungsional memiliki pengaruh positif. Jika jumlah SKPD semakin banyak maka akan semakin banyak pula informasi yang harus diungkapkan untuk mengurangi asimetri informasi seperti pada teori *Signalling*. Berbeda dengan Hilmi dan Martani (2012) dan Rahmayanti (2018) yang menjelaskan bahwa diferensiasi fungsional tidak memiliki pengaruh. Dari uraian diatas, hipotesis yang diturunkan pada penelitian ini adalah:

H_5 : Diferensiasi Fungsional berpengaruh positif terhadap Tingkat Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi.

6. Pengaruh Temuan Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Temuan audit adalah penemuan kasus penyimpangan terhadap laporan keuangan yang ditemukan oleh BPK atas ketidaksesuaian pengungkapan laporan keuangan dengan standar yang berlaku (Rahmayanti, 2018). Setiap akhir pemeriksaan, auditor memberikan rekomendasi perbaikan, selanjutnya temuan dan rekomendasi tersebut dikomunikasikan dengan objek pemeriksaan agar dilakukan perbaikan dan

koreksi. Dengan adanya temuan tersebut, maka pihak BPK akan meminta untuk meningkatkan pengungkapan laporan keuangan. Sehingga, semakin besar jumlah temuan audit maka akan semakin besar pula jumlah tambahan pengungkapan yang diminta oleh BPK.

Penelitian sejalan dengan Martani dan Liestiani (2012) yang mendapati jumlah temuan audit berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan. Dalam Teori *Stewardship*, pemerintah sebagai principal akan mematuhi apa yang diamatkan oleh *steward* atau BPK yaitu untuk melakukan perbaikan dan meningkatkan pengungkapan laporan keuangannya. Penelitian berbeda dengan Priharjanto dan Wardani (2016) yang menghasilkan tidak adanya pengaruh. Dari uraian diatas, maka hipotesis pada penelitian ini yaitu:

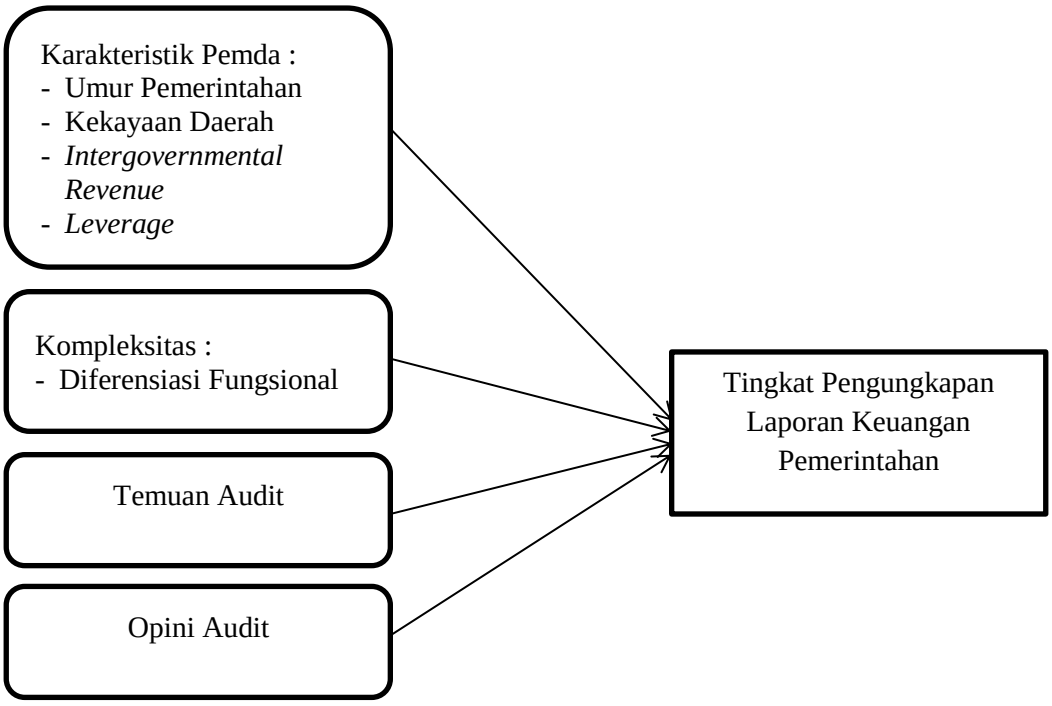
H_6 : Temuan Audit berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Pemerintah Provinsi.

7. Pengaruh Opini Audit terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi

Opini audit merupakan pendapat yang diungkapan oleh auditor atas apa yang telah ia periksa seperti halnya laporan keuangan. Opini audit terbagi menjadi lima yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Tanpa Pengecualian dengan Penjelasan (WTPDP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Wajar (TW), dan Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Menurut Naopal dkk (2017) salah satu kriteria yang akan menentukan opini auditor adalah kecukupan dari pengungkapan laporan keuangan yang berarti

semakin tinggi opini audit dengan opini WTP atau WTPDP maka tingkat pengungkapan laporan keuangan juga semakin tinggi.

Penelitian Priharjanto dan Wardani (2016) dan Naopal dkk (2017) yang menguji opini audit menghasilkan pengaruh positif terhadap pengungkapan. Sejalan dengan teori *Signalling* yaitu pemerintah menunjukkan sinyal kepada rakyat dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas seperti mendapatkan opini WTP atau WDP dari auditor. Berbeda dengan Heriningsih dan Rusherlistyani (2013) dan Syoftia dkk (2016) yang menyatakan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan. Dari uraian diatas, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H_7 : Opini Audit berpengaruh positif terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Pemerintah Provinsi.

C. Model Penelitian